

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer ***BF1StNr1***, vertreten durch ***stV***, ***stV-Adr***,

über die Beschwerde vom 29.06.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28.05.2018 betreffend

- I. Wiederaufnahme § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2012, Wiederaufnahme § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2013, Wiederaufnahme § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2014, Wiederaufnahme § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2015,
- II. Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2012, Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2013, Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2014, Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2015,
- III. Wiederaufnahme § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 2014

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde vom 29.06.2018 gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 2012, Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 2013, Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 2014 und Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaftsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide (Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2012, 2013, 2014 und 2015) werden aufgehoben.

- II. Der Beschwerde vom 29.06.2018 gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2012, Kapitalertragsteuer 2013, Kapitalertragsteuer 2014 sowie Kapitalertragsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer (2012, 2013, 2014 und 2015) werden aufgehoben.

- III. Der Beschwerde vom 29.06.2018 gegen den Bescheid hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid (Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014) wird aufgehoben.

Über die Beschwerde vom 29.06.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28.05.2018 betreffend

- IV. Körperschaftsteuer 2012, Körperschaftsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2014, Körperschaftsteuer 2015 und

- V. Umsatzsteuer 2014

hat das Bundesfinanzgericht den Beschluss gefasst:

- IV. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012, 2013, 2014 und 2015 wird gemäß § 261 Abs 2 iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

- V. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 wird gemäß § 261 Abs 2 iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

- VI. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt mit „Bf“) fand im Jahr 2018 eine die Jahre 2012 – 2015 betreffende Außenprüfung bzw Nachschau (1-12/2016) statt, im Zuge derer die Prüferin folgende Feststellung traf (siehe Beilage zum Außenprüfungsbericht vom 29.05.2018 in Ergänzung zu Tz 1: Objekt ***Wien***, ***Adresse Immobilie***; OZ 21 [Ordnungsziffer des elektronischen Aktes, welche die Reihenfolge/Nummer des Dokumentes im Akt wiedergibt] des BFG-Beschwerdeaktes):

„Mietvertrag

*Zwischen Frau ***K*** und der ***Bf1*** liegt mündlicher ein Mietvertrag über das Objekt in Wien 1, ***Adresse Immobilie***, Top 2, Top 3 und Passage (Geschäftslokal Textil-Boutique) vor. Im Firmenbuch wurde die Adresse des Geschäftslokals als Firmenadresse der ***Bf1*** eingetragen. Die ***Bf1*** zahlt die Miete bis zum 31. 3. 2016 regelmäßig und verbucht den Mietaufwand. In der Bilanz der ***Bf1*** wird ein Mietrecht ab 2.5.1995 (Aktivierung der Ablösezahlung in der Bilanz in der Höhe von 3.634,- € und auf 0 € abgeschrieben) erfasst. Dabei handelte es sich lt. Vorhaltsbeantwortung vom 22. Januar 2018 um folgenden Sachverhalt: „An diesem Verkaufsstandort war im Jahr 1985 ein anderes Einzelhandelsunternehmen in die Insolvenz gerutscht. Der Hauptgläubiger (ein Lieferant) hat daraufhin ***Bf1*** erlaubt, dort seine Ware zu verkaufen. Dafür wurden damals ATS 50.000 an den Lieferanten bezahlt. Nachdem das Geschäft nach Abschluss der Insolvenz geräumt war, hat der Vermieter im Jahr 1987 mit Fr. ***K*** diesen Ihnen vorliegenden Mietvertrag abgeschlossen.“*

*Durch den Verzicht von Frau ***K*** auf das Mietrecht lt. Dissolutionsvereinbarung und Abgeltungszahlung vom 11.7. 2014 i. H. v. 900.000,00 netto plus 20 % USt i. H. v. 180.000,00, brutto 1,080.000,00, verliert die ***Bf1*** das Geschäftslokal und die diesbezüglichen Umsätze aus dem Bekleidungs-Handel.*

*Eine Kündigung an die ***Bf1*** wurde von Frau ***K*** nicht schriftlich durchgeführt. Es gibt keine Fristsetzungen zur Räumung, keine schriftliche Vereinbarung über eine Kündigungsentschädigung, daher keine Einforderung einer Entschädigung. Daher wurde in der Bilanz der ***Bf1*** keine Forderung für den Mietrechtsverzicht eingestellt.*

Beurteilung:

Wirtschaftliche Betrachtungsweise gem. § 21 BAO:

Für die Beurteilung des Sachverhalts ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend.

Notwendiges Betriebsvermögen

Ein entgeltlich erworbenes Mietrecht (das auch vom Vormieter eingeräumt werden kann) ist ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut, aber kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988; zur Abgrenzung Mietrecht- Mietvorauszahlung (siehe VwGH 15.7.1998, 97/13/0076; VwGH 21.12.1999, 94/14/0125).

Das Mietrecht an betrieblich genutzten Räumen gehört zum Betriebsvermögen, auch wenn in der Bilanz kein Wertansatz dafür aufscheint. Betriebliche Mietrechte werden nämlich i.d.R. nicht bilanziert, weil sich die gegenseitigen Forderungen und Schulden wechselseitig

ausgleichen. Wird jedoch von einer Seite eine Vorleistung erbracht, so hat dieser Vorgang in den Bilanzen seinen Niederschlag zu finden (VwGH 20.11.1968, 1685/67).

Die Nutzungsrechte an betrieblich benötigten Büroräumen gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Unternehmens, welches ausschließlich betrieblich genutzt wird. Welcher Art die Nutzungsrechte sind (Hauptmietrechte, Rechte aus einem Untermietverhältnis oder auf Grund anderer zivilrechtlicher Titel) ist hierbei ohne Bedeutung. Ob die Nutzungsrechte als Aktivpost in der Bilanz auszuweisen sind, hängt davon ab, ob hierfür entsprechende Aufwendungen getätigt worden sind. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob die Zahlung als Ablöse oder als Umzugskostenvergütung an den Vermieter geleistet wurde. Entscheidend ist nämlich nicht, aus welchem Grund dem bisher Berechtigten eine Zahlung geleistet wird, sondern, dass sie wirtschaftlich mit dem Übergang der Berechtigung zusammenhängt (VwGH 6.5.1975, 1703/74).

Fremdverhaltensgrundsatz - Angehörigenjudikatur:

Aus der Judikatur entstand bei Verträgen zwischen Körperschaft und Gesellschafter der Fremdverhaltensgrundsatz. Um eine steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses zu erreichen, bedarf es folgender grundsätzlicher Voraussetzungen:

- das Vertragsverhältnis muss nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- von vornherein ausreichend klar sein und
- einem Fremdvergleich standhalten.

Die dargestellten Grundsätze gelten auch für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von derselben Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden. Leistung und Gegenleistung sowie allfällige Nebenabreden müssen klar und eindeutig aus der Vereinbarung hervorgehen. Die Vertragskonditionen dürfen nicht von jenen abweichenden, die mit einem gesellschaftsfremden Dritten getroffen worden wären (Angehörigenjudikatur).

ENTSCHEIDUNG:

Es handelt sich beim vorliegenden Mietrecht um notwendiges Betriebsvermögen, das auch dann zu aktivieren ist, wenn ein Betrag i. H. v. € 0,00 anzusetzen wäre. Insoweit ist es irrelevant, ob hier die damalige Aktivierung i. H. v. ATS 50.000,00 eine Ware oder ein Mietrecht betraf. Aufgrund des neu erläuterten Sachverhalts lt. Vorhaltsbeantwortung vom 23.1.2018 ist die Bilanz zu berichtigen.

Da das Mietrecht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, sind auch die damit zusammenhängenden Abgeltungszahlungen als Einnahmen bei der GmbH zu sehen. Zusätzlich

*ist die Abgeltungszahlung an Frau ***K*** geflossen, dies stellt eine Bereicherung der Frau ***K*** zu Lasten der GmbH und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.*

Der Fremdverhaltensgrundsatz wurde bei dem vorliegenden Vertragsverhältnis nicht eingehalten. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht beruhend auf dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO nur dann Anerkennung, wenn die oben dargestellten Voraussetzungen erfüllt wurden.

*Darüber hinaus wurde die Kündigung des Mietverhältnisses nicht schriftlich vorgenommen, es erfolgten keine schriftlichen Fristsetzungen zur Räumung. Es liegt keine schriftliche Vereinbarung über eine Kündigungsentschädigung vor. Obwohl die Geschäftsführerin in vollem Wissen der gezahlten Entschädigung/Abgeltung für den Verzicht auf das Mietrechts war, hat sie als organmäßige Vertreterin der ***Bf1*** die Einforderung einer Entschädigung unterlassen und diesbezüglich der ***Bf1*** die Geldmittel entzogen bzw. hat sie wissentlich es unterlassen, die Gelder an die ***Bf1*** für den Verlust des Mietrechts weiterzugeben.*

Begründung:

*Frau ***K*** ist 100 % Beteiligte und Geschäftsführerin der ***Bf1***. Es wurden von Frau ***K*** die grundsätzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, damit Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Gesellschafter steuerlich anzuerkennen sind. Da der Zahlungs-Eingang für den Verzicht auf das Mietrecht von Frau ***K*** nicht an die ***Bf1*** weiterverrechnet wurde liegt das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft vor. Das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung liegt vor, da Frau ***K*** es unterlassen hat, die Entschädigung der ***Bf1*** weiterzugeben bzw. zu veranlassen, dass in der ***Bf1*** eine Forderung in gleicher Höhe eingestellt wird und die Zahlung auch tatsächlich eingefordert wird.*

Rechtsfolge - Berechnung der verdeckten Ausschüttung

Die Kapitalertragsteuer beträgt gern. § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 27,5 %. Gem. § 202 BAO sind Nachforderungen, Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen. Gern. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen würden. Gern. § 95 Abs. 1 EStG i. V. m. § 202 BAO und § 224 BAO wird der Abzugsverpflichtete gern. § 95 Abs. 2 EStG mittels Haftungsbescheid zur Haftung herangezogen. Ausnahmsweise wird die Haftung § 95 Abs. 4 Z 1 EStG beim Empfänger der Kapitalerträge geltend gemacht, wenn der Abzugsverpflichtete nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs 1 EStG beim Abzugsverpflichteten nicht durchsetzbar wäre.“

[...]

In Ergänzung zu Tz 2: Überschuss aus der Vermietung und Verpachtung betr. *Wien***, ***Adresse Immobilie***** führte die Prüferin aus: *„Da das Mietrecht abgetreten worden ist - siehe Tz 1 - liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die GmbH hat daher Betriebsausgaben in Höhe der Mietzahlungen an den Vermieter und der Telefonkosten (übrige Werbungskosten). Der Überschuss aus Vermietung und Verpachtung ist Frau ***K*** als offene Ausschüttung (hier keine verdeckte Ausschüttung da diese Überschüsse erklärt wurden) zuzurechnen.“*

[...]

Die Umsatzsteuer 2014 werde unter Hinweis auf Tz 1 hinsichtlich der Weiterverrechnung betreffend ***Wien***, ***Adresse Immobilie*** (Rechnung vom 28.06.2014 gemäß der Vereinbarung vom 23.06.2014) geschuldet.

Im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens (welche für die Körperschaftsteuerverfahren sowie die Umsatzsteuer 2014 verfügt wurde) wird – nach Darstellung von Literatur und Judikatur – in Ergänzung zu Tz. 6 des BP-Berichtes ausgeführt, dass die Kenntnis der Prüfungsabteilung von den maßgeblichen Tatsachen ein anderes Jahr betreffend, einer Wiederaufnahme nicht entgegen steht. *„Daher geht der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass bei Frau ***S*** ***K*** im Zeitraum 1995 bis 1997 eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, wo dieser Sachverhalt geprüft wurde ins Leere, da die Betriebsprüfung ohne Prüfung der ***Bf1*** Bekleidungs-Handels-GmbH nicht erkennen konnte ob ein Mietrecht bei dieser vorliegt oder nicht. Die verdeckte Ausschüttung an Frau ***K*** und die Feststellung das keine Vermietung und Verpachtung vorliegt, sind das Ergebnis der Feststellung des h. Finanzamtes das ein Mietrecht Vorgelegen hat.“* (vgl. Beilage zum Außenprüfungsbericht vom 29.05.2018, in Ergänzung zu Tz 6 [OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes]).

Gestützt auf diese Prüfungsfeststellung nahm das Finanzamt mit den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 28.05.2018 die Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie das Umsatzsteuerverfahren 2014 wieder auf (OZ 15, OZ 14, OZ 13, OZ 12, OZ 11 des BFG-Beschwerdeaktes).

Mit Bescheiden vom selben Tag setzte es die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 sowie die Umsatzsteuer für 2014 neu fest. In die Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2014 fand der Mietrechtsverzicht in der Höhe von 900.000,00 Euro Eingang. Ferner wurden die Mietzinszahlungen der Bf an Frau ***K*** als offene Ausschüttung qualifiziert und mit 25 % Körperschaftsteuer bzw. in weiterer Folge mit Kapitalertragsteuer (2012, 2013, 2014 und 2015) belastet. Im Haftungsbescheid für das Jahr 2014 wurde Kapitalertragsteuer von gesamt 364.031,80 Euro geltend gemacht, die sich einerseits aus dem Mietrechtsverzicht (verdeckte

Ausschüttung) sowie andererseits aus der offenen Ausschüttung aus dem Titel der Mietzinszahlungen zusammensetzt.

Mit Schreiben vom 29.06.2018 (OZ 1 des BFG-Beschwerdeaktes) erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde. Die Beschwerde wurde mit separat eingebrachtem Schriftsatz vom 29.08.2018 (OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes) begründet. Im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens wird vorgebracht, dass eine Verletzung von Verfahrensvorschriften vorliege, da eine Würdigung der von der Bf vorgebrachten Beweismittel und Auskünfte einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden habe. Insbesondere sei die Feststellung der Prüfung, dass die entgeltliche Übertragung des Mietrechtes von der Bf an Frau ***K*** am 02.05.1995 stattgefunden habe, objektiv und urkundlich unrichtig. Der Erwerb des „vermeintlichen“ Mietrechtes habe vielmehr einen Vorgang vom 02.05.1985 betroffen, wo die Bf für den Verkauf von Waren an den ehemaligen Lieferanten eines (an derselben Adresse situierten) in die Insolvenz gerutschten Einzelhandelsunternehmens eine Ablöse in der Höhe von ATS 50.000,00 bezahlt habe.

Auch aus den Vorprüfungen der Abgabenbehörde (durchgeführt bei Frau ***K*** die Jahre 1995 – 1997 betreffend sowie wie auch bei der Bf selbst die Jahre 2000 – 2002 betreffend) waren keine Feststellungen, welche zu einer Nichtanerkennung des Mietverhältnisses zwischen Frau ***K*** und der Bf bzw zur Aberkennung der Einkunftsquelle „Vermietung und Verpachtung“ bei Frau ***K*** führten, abzuleiten.

Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit wird in der ergänzenden Begründung Folgendes ausgeführt:

- **„Ein marktkonformer Bestandvertrag zwischen Fremden seit 1987**

*Frau ***K*** hat am 21. Juli 1987 in A-***Wien***, ***Adresse Immobilie*** die Top-Nr. (E)2 und Top-Nr. 3 von der „***Eigentümerin***“ (in der Folge kurz: ***E***) gemietet (Beilage 3.a - 3.c). Frau ***K*** hat diese Mietgegenstände mit Genehmigung der ***E*** an ihre ***Bf1*** entgeltlich zur Nutzung überlassen. Das Entgelt entspricht einem vollen Kostenersatz mit Gewinnaufschlag.*

- **Die Präferenz der ***E*** für Frau ***K*** als Mieterin**

*Die ***E*** hat bewusst und gewollt an Frau ***K*** vermietet und nicht an die ***Bf1***: Eine natürliche Person haftet mit ihrem gesamten Vermögen und Einkommen. Der nachhaltige Erfolg der ***Bf1*** mit ihren Geschäften in der wettbewerbsintensiven Textilbranche ist dagegen ungewiss. Die ***E*** hat deshalb an Frau ***K*** als Hauptmieterin vermietet und eine entgeltliche Nutzungsüberlassung an die ***Bf1*** genehmigt.*

- **Die Dokumentation**

Die Mietverträge vom 21. Juli 1987 sind schriftlich beurkundet und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden.

Die Abrechnung der Mietentgelte von der ***E*** an die Mieterin Frau ***K*** ist vertragskonform mit Umsatzsteuer erfolgt. Die ***E*** hat die Mieterlöse erklärt, Frau ***K*** wiederum ihre Ausgaben und Einnahmen aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung an die ***Bf1***. Die entgeltliche Nutzungsüberlassung an die ***Bf1*** ist nicht durch einen schriftlichen Mietvertrag beurkundet worden. Die Einnahmen und Ausgaben sind jedoch in den Abgabenerklärungen von Frau ***K*** (UVA, USt-Jahreserklärung, ESt-Erklärung), im Rechnungswesen der ***Bf1*** nach §§ 189 ff UGB und in deren Abgabenerklärungen erfasst.

- **Vertragsübernahme auf Vermieterseite**

Die ***A*** hat am 15.06.1998 das Gebäude ***Adresse Immobilie*** in A-***Wien*** als Eigentümerin erworben und ist in die Hauptmietverträge der ***E*** mit Frau ***K*** eingetreten (Beilage 4.a Grundbuchauszug).

- **Die Auflösung des Mietvertrages zwischen ***A*** und Frau ***K*****

Im Jahr 2014 haben die ***A*** und Frau ***K*** die Bestand Verträge über die Geschäftsräume im Haus ***Adresse Immobilie*** im Einvernehmen mit Wirksamkeit im Jahr 2016 (31. März/Mai) gelöst. Die ***A*** hat Frau ***K*** für die Auflösung € 900.000 + 20 % Umsatzsteuer € 180.000 = € 1.080.000 im Jahr 2014 bezahlt (Beilage 4.b - 4.d).

Die ***Bf1*** hat ihren Geschäftsbetrieb an diesem Standort per 31. Mai 2016 eingestellt.

- **Die BP**

Die BP rechnet das von der ***A*** an Frau ***K*** für ihre Aufgabe der Hauptmietrechte bezahlte Entgelt in Höhe von € 900.000 + 20 % Umsatzsteuer € 180.000 = € 1.080.000 nicht der Vertragspartnerin Frau ***K***, sondern deren ***Bf1*** zu.

Die Außenprüfung hält begründend fest: Eine Ablöse der ***Bf1*** im Jahr 1995 (richtig wie oben erwähnt 1985) hat nicht die Mietverträge von Frau ***K*** mit der ***E*** oder der ***A*** betroffen (Vorhaltsbeantwortung vom 22. Jänner 2018).

Das ergibt sich ebenso aus der im Einvernehmen mit der ***E***/***A*** als Vermieterin und Frau ***K*** weiteren klaglosen Abwicklung der Mietverträge vom 21. Juli 1987 bis zur späteren einvernehmlichen Auflösung per 31. Mai 2016 mit der Dissolutionsvereinbarung im Jahr 2014.

- **Die Abgabenbescheide an Mac`s**

*Die Finanzverwaltung rechnet in wirtschaftlicher Betrachtung nach § 21 BAO den Mietvertrag zwischen der ***E*** / ***A*** als Vermieter einerseits und Frau ***K*** als Mieterin andererseits dem „notwendigen Betriebsvermögen“ der ***Bf1*** zu. Das von der ***A*** bezahlte Entgelt in Höhe von € 900.000 wird deshalb der ***Bf1*** als Erlös zugerechnet.*

Die daraus erzielte Gewinnerhöhung wird mit € 225.000 KöSt im Jahr 2014 belastet.

*(Exkurs: Unabhängig, dass diese Feststellung inhaltlich unrichtig ist, so wäre sie auch zeitlich nicht richtig zugeordnet. Denn bilanziell wäre der Erlös bei ***Bf1*** erst im Zeitpunkt des endgültigen Auszugs aus dem Mietobjekt, also im Jahr 2016, endgültig realisiert. Die geflossene Zahlung hätte als erhaltene Anzahlung passiviert werden müssen).*

*Die Zahlung der ***A*** an Frau ***K*** im Jahr 2014 wird als verdeckte Gewinnausschüttung der ***Bf1*** qualifiziert und mit 27,5 % KESt belastet, obwohl im Jahr 2014 die KESt mit 25 % gesetzlich festgelegt ist.*

*Der ***Bf1*** werden außerdem € 180.000 Umsatzsteuer für das im Jahr 2014 von der ***A*** an Frau ***K*** bezahlte Entgelt für die Auflösung ihres Hauptmietvertrages mit Wirksamkeit im Jahr 2016 vorgeschrieben. (Exkurs: Unabhängig, dass diese USt- Vorschrift inhaltlich falsch ist, ist diese auch zeitlich falsch veranlagt worden).*

Die Finanzverwaltung setzt sich in ihren Abgabenbescheiden über aktenkundig dokumentierte Tatsachen hinweg:

*Der aufgelöste Hauptmietvertrag besteht zwischen der ***A*** als Vermieterin und Frau ***K*** als Mieterin. Die Vertragspartner haben diesen Mietvertrag von 1987 bis 2016 im Einvernehmen erfüllt und vollzogen. Die entgeltliche Auflösung ist ebenso zwischen der ***A*** als Vermieterin und Frau ***K*** als Mieterin im Einvernehmen vereinbart und umgesetzt worden.“*

Es stelle sich die Frage, wem das Entgelt von 900.000,00 Euro (+ 20 % USt) für die Auflösung der Mietverträge zwischen der ***A*** als Vermieterin und Frau ***K*** als Mieterin abgabenrechtlich zuzurechnen sei.

Einerseits seien Mietverträge in der Regel nicht zu bilanzieren. Zum anderen berechtigen die zwischen der ***E*** und Frau ***K*** abgeschlossenen Mietverträge diese zur Nutzung dieser Geschäftsräume als Hauptmieterin und zur Weitervermietung. Die ***E*** habe die entgeltliche Nutzungsüberlassung ausdrücklich genehmigt. Die Mietverträge seien

- „marktkonform
- zwischen einander Fremden
- abgeschlossen,
- schriftlich beurkundet und

- *der Finanzverwaltung zur Vergebüßung offengelegt worden.*
- *Die Mietverträge sind vom 21. Juli 1987 bis zum 31. Mai 2016, also über viele Jahre*
- *klaglos*
- *im Einvernehmen der Vertragspartner ***E***/***A*** als Vermieter und Frau ***K*** als Mieterin abgewickelt/vollzogen worden.*
- *Erträge und Aufwendungen sind bei der ***E***/***A*** und Frau ***K*** abgabenrechtlich ordnungsgemäß erfasst, erklärt und versteuert worden.*
- *Die Auflösungsvereinbarung zwischen der ***A*** und Frau ***K*** im Jahr 2014 bestätigt die aufrechten Bestandverträge vom 21. Juli 1987 ein weiteres Mal.*
- *Das gilt ebenso für die Zahlung des Entgelts von der ***A*** an Frau ***K*** in Höhe von 900.000,00 Euro und*
- *die Rechnung nach § 11 UstG von Frau ***K*** an die ***A*** mit 20 % USt.“*

Der Leistungsaustausch aus dem Hauptmietvertrag zwischen der ***E***/***A*** als Vermieter und Frau ***K*** als Mieterin sei somit zivilrechtlich und abgabenrechtlich (speziell nach § 21 BAO) diesen Vertragspartnern zuzurechnen.

Die Weitervermietung sei mit Zustimmung der Vermieter ***E***/***A*** marktkonform auf Kostenbasis erfolgt und war somit abgabenrechtlich nicht zu beanstanden, was in weiterer Folge eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschließe. Außerdem fehle es an der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Zuwendungsabsicht.

Die Zurechnung des Entgelts von 900.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer aus der Auflösung des Hauptmietvertrages zwischen der ***E***/***A*** und Frau ***K*** widerspreche somit den vorgelegten Beweisurkunden und entspreche nicht den Anforderungen an eine schlüssige Beweiswürdigung nach § 167 BAO; das Entgelt sei abgabenrechtlich Frau ***K*** und nicht der Bf zuzurechnen.

Im Ergebnis sei das Entgelt aus der Auflösung des Hauptmietvertrages abgabenrechtlich Frau ***K*** zuzurechnen. Eine Zurechnung an die ***Bf1*** sei gesetzlich nicht gedeckt. Die Nachforderungen an KöSt, USt und KEST seien somit aufzuheben.

In der Beschwerde beantragt wurde die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung (OZ 1 des BFG-Beschwerdeaktes).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.07.2020 (laut Signatur approbiert am 16.07.2020) (OZ 17 des BFG-Beschwerdeaktes) wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheide ab.

Begründend wurde zunächst unter Punkt **1. Wiederaufnahme gem. § 303 BAO** ausgeführt, dass es (im Hinblick auf den Ansatz des Mietrechts durch die Betriebsprüfung mit 02.05.1995 statt 02.05.1985) nicht im Ermessen von Frau ***K*** gelegen sei, ob das Mietrecht der

Bf1 zuzurechnen sei oder nicht. Das Mietrecht an betrieblich genützten Büroräumen gehöre zum notwendigen Betriebsvermögen des Unternehmens, welches ausschließlich betrieblich genutzt werde, auch wenn in der Bilanz kein Wertansatz dafür aufscheint. Da es sich bei vorliegendem Mietrecht um notwendiges Betriebsvermögen handle, sei es zu aktivieren gewesen, auch wenn der Wert des Mietrechts 0,00 Euro ausmache. Es sei daher irrelevant, ob die damalige Aktivierung in der Höhe von 50.000,00 ATS eine Ware oder ein Mietrecht betraf. Auf Grund des neu erläuterten Sachverhaltes lt Vorhaltsbeantwortung vom 23.01.2018 sei die Bilanz zu berichtigen und, da das Mietrecht zum notwendigen Betriebsvermögen gehöre, seien auch die damit zusammenhängenden Abgeltungszahlungen als Einnahmen bei der Bf anzusetzen. Aus diesem Zufluss resultiere auch eine Bereicherung von Frau ***K***, die als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sei.

Entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung in der Beschwerdebegründung, dass die Einkunftsquelle „***Adresse Immobilie***“ in einer Vorprüfung der Bf bei Frau ***K*** belassen worden sei führte die Abgabenbehörde aus, dass die Behörde verpflichtet ist, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Unstrittigerweise liege auch keine Wiederholungsprüfung vor, die jedenfalls geprüfte Abgabenarten bzw Zeiträume umfassen würde.

Nach Wiedergabe der für die Wiederaufnahme des Verfahrens maßgeblichen Aussagen des VWGH sowie Literaturmeinungen wies das Finanzamt darauf hin, dass es darauf ankomme, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Die Bf behauptete nicht, dass der Prüfer die ihm gegebene Information vor Erlassung des ursprünglich erstinstanzlichen Bescheides der Veranlagungsabteilung bekannt gegeben habe. Es obliege insbesondere den Abgabepflichtigen, alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, stehe somit der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Die im Zuge der (aktuellen) Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsache der eigentlich betrieblichen Nutzung des Mietrechts rechtfertige somit die Wiederaufnahme der verfahrensgegenständlichen Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide.

Zu Punkt **2. Rechtswidrigkeit der Inhalte, Aufgabe des Mietrechts – Objekt** ***Wien***, ***Adresse Immobilie***, führte das Finanzamt aus, dass nicht vorgebracht worden ist, dass das Wirtschaftsgut „Mietrecht“ für das Geschäftstlokal ***Adresse Immobilie*** betrieblich und nicht betrieblich genutzt worden sei und somit eine anteilige Zuordnung zum Privat- und Betriebsvermögen vorzunehmen wäre. Nicht entscheidend sei, dass die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin das Mietrecht in die Bücher der GmbH aufnehme oder nicht. Im Hinblick auf die Gewinnrealisierung geht die Abgabenbehörde davon aus, dass diese mit

Zahlung des vereinbarten Betrages, welche vertraglich mit 08.07.2014 fällig gewesen sei, und nicht im Zeitpunkt des endgültigen Auszuges, erfolgte.

Verdeckte Ausschüttung

Zur verdeckten Ausschüttung an Frau ***K*** führte die Finanzverwaltung aus, dass der GmbH von ihr ein Mietrecht, welches zum notwendigen Betriebsvermögen gehöre, eingeräumt worden sei. Hinsichtlich des Umstandes, dass gegenständliches Mietrecht ab 02.05.1985 in der Bilanz der GmbH aufscheint und der Mietvertrag zwischen Frau ***K*** und der GmbH nur mündlich vereinbart wurde, sei davon auszugehen, dass die GmbH ein Mietrecht hatte und somit die Vermietung nicht fremdüblich gewesen sei. Kein fremder Dritter hätte für dasselbe Objekt sowohl einen Mietvertrag als auch eine Vereinbarung über die Einräumung eines Mietrechts gleichzeitig abgeschlossen. Weitere Elemente, die die Fremdüblichkeit in Zweifel ziehen seien der Umstand, dass keine schriftliche Kündigung des Mietrechts, keine Frist zur Räumung festgelegt sowie keine Kündigungsentschädigung vereinbart worden sei. Kein fremder Dritter hätte einen Mietrechtsverzicht als auch einen Mietvertrag ohne schriftliche Vereinbarung dieser Punkte abgeschlossen. Daher sei das Mietrecht und die Abgeltungszahlung der GmbH zuzurechnen.

Verwiesen wurde auch auf die Angehörigenjudikatur, die bei Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter zu beachten sei.

Die Abschlagszahlung in der Höhe von 900.000,00 Euro netto plus 20 % USt sei sohin der GmbH zuzurechnen und die Erlöse entsprechend zu erhöhen. Da die Abgeltungszahlung an Frau ***K*** und nicht die GmbH erfolgte, habe Frau ***K*** eine Vorteilszuwendung erhalten, die nur erfolgte, da diese auch Geschäftsführerin und 100 % Gesellschafterin der Bf sei. Somit liege von der Bemessungsgrundlage in der Höhe von 1.080.000,00 Euro eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, von der Kapitalertragsteuer zu entrichten sei.

Die Steuer auf Kapitalerträge betrage – wie im Spruch der Bescheide hinsichtlich 2014 und 2015 richtigerweise dargestellt – 25 % (§ 27a Abs 1 Z 2 iVm § 124b Z 281 EStG 1988).

Umsatzsteuer 2014

Die umsatzsteuerliche Würdigung leite sich unmittelbar aus dem Ergebnis der rechtlichen Würdigung des Mietrechts als notwendiges Betriebsvermögen ab.

Überschuss aus der Vermietung – offene Ausschüttung

Da das Mietrecht abgetreten worden sei, lägen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die GmbH habe daher Betriebsausgaben in der Höhe der Mietzahlungen an den Vermieter und der Telefonkosten. Der Überschuss aus Vermietung und Verpachtung sei Frau ***K*** als offene Ausschüttung zuzurechnen.

Mit Schreiben vom 28.07.2020 (OZ 18 des BFG-Beschwerdeaktes; zusätzliche Begründung hierzu vom 29.07.2020, OZ 19 des BFG-Beschwerdeaktes) beantragte die Bf abermals durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Wiederholend wurde ausgeführt, dass Frau ***S*** ***K*** die Hauptmieterin der vorgelegten Mietverträge mit ***E*** bzw. ***A*** sei und somit das Recht zur Weitervermietung habe. Für die Nutzung der entsprechenden Räumlichkeiten habe die Bf Frau ***K*** ein angemessenes Nutzungsentgelt bezahlt. Es liege ein gesellschaftsrechtlich und abgabenrechtlich ausgewogener / angemessener / äquivalenter Leistungsaustausch zwischen einem Gesellschafter und seiner Gesellschaft vor, der eine Nutzungseinlage darstelle.

Hinzu komme, dass die Vermieter bewusst und gewollt an Frau ***S*** ***K*** als Hauptmieterin vermietet hätten, weshalb die ***A*** auch folgerichtig mit der Mieterin Frau ***S*** ***K*** über die Auflösung des Mietvertrages verhandelt habe. Die Ablöse sei richtigerweise an die Hauptmieterin Frau ***S*** ***K*** bezahlt worden.

Eine Zurechnung des Hauptmietvertrages an die ***Bf1*** und der Ablöse für die Auflösung des Hauptmietvertrages an die ***Bf1*** sei bei dieser Sachlage nicht sachgerecht.

Es liege auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor: Die Ablöse der ***A*** für die Auflösung des Hauptmietvertrages zwischen ihr als Vermieterin und Frau ***S*** ***K*** als Mieterin/Hauptmieterin sei zivilrechtlich und wirtschaftlich (§21 BAO) Frau ***S*** ***K*** zuzurechnen.

Mit Vorlagebericht vom 07.09.2020 (OZ 23 des BFG-Beschwerdeaktes) legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 wurde die Gerichtsabteilung GA 3002 mit Stichtag vom 01.02.2024 für gegenständliche Beschwerdesache zuständig gemacht.

Am 25.06.2025 fand ein Erörterungstermin statt, in dem der Sachverhalt unter Beiziehung von Frau ***K*** erörtert wurde. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat wurde vom steuerlichen Vertreter zurückgenommen. In der mündlichen Verhandlung vom 05.11.2025 wurde der Sachverhalt anhand der getroffenen Feststellungen vom BFG wiedergegeben und die Richtigkeit von den Verfahrensparteien bestätigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft firmiert unter der Firmenbuchnummer ***FN***. Die ***Bf1*** ging mit Wirkung vom 01.05.1985 aus der ***D*** Gesellschaft m.b.H. hervor: Der

Firmenwortlaut, der Firmensitz sowie der Betriebsgegenstand (Handel hauptsächlich mit Bekleidungsgegenständen) haben sich geändert (vgl außerordentliche Generalversammlung vom 07.05.1985; vgl Anschreiben der Rechtsanwälte ***P und W*** an das HG Wien, eingegangen beim HG Wien am 13.06.1985, OZ 64 des BFG-Beschwerdeaktes). Die Gesellschafter der ***D*** Gesellschaft m.b.H. traten mit Abtretungsvertrag vom 07.05.1985 ihre Anteile an der Gesellschaft an Frau Frau ***S*** ***K*** ab (vgl Abtretungsvertrag vom 07.05.1985, OZ 64 des BFG-Beschwerdeaktes). Frau ***S*** ***K***, geboren am 27.12.1947, war von 07.05.1985 bis zum 12.08.2022 alleinige Geschäftsführerin der Gesellschaft und bis zum 23.08.2022 alleinige Gesellschafterin. In den beschwerdeführenden Zeiträumen war sie daher alleinige Gesellschaftergeschäftsführerin (vgl den historischen Firmenbuchauszug der ***Bf1***, OZ 69 des BFG-Beschwerdeaktes). Von 01.05.1985 bis zum 26.03.2016 war die Geschäftsanschrift der Bf ***Adresse Immobilie***, ***Wien*** (vgl das Anschreiben des Mag. Dr. ***H*** vom 19.07.1985 an das Finanzamt für Körperschaften sowie den historischen Firmenbuchauszug der ***Bf1***, OZ 64 des BFG-Beschwerdeaktes).

An der Adresse ***Adresse Immobilie***, ***Wien*** war zunächst im Jahr 1985 ein anderes Unternehmen („***C*** GmbH“) in die Insolvenz gerutscht. Ein Hauptlieferant dieses insolventen Unternehmens („***M***“), der offiziell Mieter der Geschäftsräumlichkeiten war, gab der Bf sodann die Möglichkeit gegen Zahlung einer Summe von rd. 50.000,00 Schilling (ATS) die Geschäftsräumlichkeiten zu nützen sowie seine Ware dort zu veräußern (vgl Ausführungen von Frau ***S*** ***K*** im Erörterungstermin vom 25.06.2025, OZ 40 des BFG-Beschwerdeaktes). Die faktische Nutzung der Räumlichkeiten seitens der Bf (ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht) basierte auf der mündlichen Abrede mit Herrn ***M***, dessen Waren zu verkaufen.

Die Zahlung von 50.000,00 ATS (in Euro umgerechnet 3.634,00) findet sich in den Jahresabschlüssen der Bf als Aktivposition unter den immateriellen Vermögensgegenständen (Pacht- und Mietrechte), als „Ablöse ***Adresse Immobilie***“ mit dem Anschaffungsdatum 02.05.1985, Inventurnummer 5, wieder. Die Abschreibung erfolgte auf eine Nutzungsdauer von 5 Jahren (20 %) (siehe die Bestandsverzeichnisse der betrieblichen Anlagegüter, Sachkontonummer 0140 der Jahre 2003, 2006, 2007, 2008 (OZ 65, 66, 67, 68 des BFG-Beschwerdeaktes). So wies die Ablöse ***Adresse Immobilie*** etwa im Bestandsverzeichnis des Jahres 2003 einen Buchwert von 0,00 aus.

Die Eigentümerin der Liegenschaft, die ***Eigentümerin***, später ***A*** AG, trat nach Räumung der Objekte nach Abschluss der Insolvenz an die Geschäftsführerin der Bf, Frau ***K***, heran und bot dieser an, die Geschäftsräumlichkeiten zu mieten (vgl Ausführungen ***stV*** im Erörterungstermin vom 25.06.2025, Niederschrift, OZ 40 des BFG-Beschwerdeaktes).

Am 21.07.1987 schloss die ***Eigentümerin*** als Vermieterin mit Frau ***S*** ***K*** als Mieterin zwei Mietverträge (siehe dazu in den Beilagen zur Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes). Mietgegenstand war einerseits die Räumlichkeiten Top Nr. E2 im Erdgeschoß im Haus ***Wien***, ***Adresse Immobilie*** zur Benutzung nur als Verkaufslokal („Mietvertrag 1“) sowie andererseits Top Nr. 3 und eine Vitrine im Haus ***Wien***, ***Adresse Immobilie*** („Mietvertrag 2“) zur Benutzung nur als Geschäftslokal. Der Mietvertrag betreffend Top Nr. E2 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Mietvertrag 1 (Top Nr. E2)

I. Mietgegenstand

*Die Vermieterin vermietet und übergibt, der Mieter mietet und übernimmt im Hause ***Wien***, ***Adresse Immobilie*** die Räumlichkeiten top Nr. E2 im EG bestehend aus ca. 170,5 m² zur Benutzung nur als Verkaufslokal bei geschäftlicher Nutzung ausschließlich zum Betriebe von / Handel mit Damen- und Herrenmoden sowie Freizeitbekleidung in gehobener Qualität. [...]*

II. Mietzins

1. Höhe:

Der monatliche Mietzins setzt sich aus folgenden Anteilen zusammen:

a) aus dem Hauptmietzins in Höhe von S 37.000,--

(in Worten: siebenunddreißigtausend,--)

[...]

2. Fälligkeit:

Der Mietzins ist am Ersten jeden Monats im vorhinein zahlbar und fällig. [...] Sämtliche Zahlungen sind vom Mieter auf das von der Vermieterin bekanntgegebene Konto zu leisten und haben für die Vermieterin kostenfrei zu erfolgen.

3. Pauschale:

Der Vermieter ist berechtigt, für die zu erwartenden Aufwendungen lt. Punkt 1.b. – 1.d. ein angemessenes Pauschale vorzuschreiben und einzuheben. [...]

[...]

III. Vertragsdauer:

1. Beginn:

Das Mietverhältnis beginnt mit 1.7.1987 von welchem Zeitpunkt an auch die Verpflichtung zur Mietzinszahlung zu laufen beginnt.

2. Kündigung:

Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von jedem der beiden Vertragsteile zu den Kalenderquartalen (31.3., 30.6., 30.9., 31.12.) unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden. [...]

3. Auflösung:

Außerdem kann die Vermieterin den Mietvertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mit sofortiger Wirkung dann für aufgelöst erklären – woraufhin sich der Mieter zur sofortigen Räumung unter Verzicht auf jedweden Räumungsaufschub verpflichtet – wenn

[...]

b) der Mieter den Mietgegenstand zu einem anderen Zweck, als vertraglich vereinbart, benützt.

[...].

IV. Art der Benützung:

1. Verwendung:

Der Mietgegenstand darf nur für die im Mietvertrag vorgesehenen Zwecke benützt werden. Jede Untervermietung, Weitervermietung und Verpachtung, insbesondere auch jede Abtretung, Verpfändung und Übertragung der Mietrechte an dritte Personen, auch im Wege des Tausches eines allfälligen Gesellschaftsverhältnisses oder im Zusammenhang mit einer Verfügung über das im Mietgegenstand betriebene Unternehmen des Mieters oder mit einer Weitergabe dieses Unternehmens, sohin jede Überlassung an Dritte in welcher Rechtsform auch immer, sei es zur Gänze oder teilweise, sei es entgeltlich oder unentgeltlich, ist unzulässig und berechtigt die Vermieterin zur fristlosen Auflösung des Mietverhältnisses, wobei sie von diesem Recht innerhalb von drei Monaten ab dem Zeitpunkt Gebrauch machen kann, zu dem ihr der volle Sachverhalt, der den Auflösungsgrund bildet, und zu dessen Durchsetzung erforderlichen Beweismittel in zureichendem Maß bekannt waren.

2. Erhaltung:

Der Mieter übernimmt den Mietgegenstand, soweit keine andere, von beiden Vertragsteilen unterfertigte Mängelfeststellung vorliegt, in gutem Zustand wie besichtigt und ist in

einverständlicher Abänderung der Bestimmungen gem. § 1096 ABGB verpflichtet, den Mietgegenstand auf eigene Kosten ohne Anspruch auf Ersatz in gutem Zustand zu erhalten, ihn pfleglich und schonungsvoll zu benützen, laufend instandzusetzen und nach Ablauf der Bestandszeit unter Berücksichtigung der normalen Abnutzung im Zustand wie übernommen zurückzustellen. [...] Die Vermieterin ist nur verpflichtet, ernste Schäden des Hauses zu beheben. [...]

3. Investitionen:

Die Vornahme aller baulichen Änderungen bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Vermieterin; ebenso die Vornahme von Investitionen des Mieters, soweit es sich um solche an der Substanz des Mietobjekts handelt. Investitionen, die fest mit dem Haus verbunden sind, wie unter Verputz gelegte Leitungen, eingebaute Safes, Fußbodenbeläge, Wandverkleidungen, Einbaumöbel etc. haben bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt zu verbleiben und gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über. Andere Investitionen können vom Mieter entfernt werden, falls dadurch keine Beschädigung der Substanz eintritt. Zu einer Entfernung derartiger Investitionen ist jeder Mieter bei Beendigung des Vertragsverhältnisses jedenfalls dann verpflichtet, wenn dies die Vermieterin verlangen sollte.

Bei baulichen Veränderungen steht der Vermieterin, sofern nichts anderes schriftlich vereinbart wurde, das Recht zu, die Wiederherstellung des früheren Zustandes auf Kosten des Mieters zu verlangen bzw. im Weigerungsfalle die Wiederherstellung auf dessen Kosten durchzuführen. In keinem Fall hat der Mieter gegen die Vermieterin einen Anspruch auf Ersatz irgendeines Aufwandes.

4. Zutritt: [...]

5. Geschäftsbetrieb:

Der Mieter ist verpflichtet, sein im Mietgegenstand betriebenes Unternehmen unter Bedachtnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen und die hierfür bestehenden behördlichen Vorschriften zu führen und alles zu unterlassen, was zu einer Beeinträchtigung des Geschäftsbetriebes bzw. sonstiger Interessen anderer Mieter im gleichen Objekt führen könnte. Der Mietgegenstand darf vom Mieter nur für behördlich, gesetzlich und vertraglich zulässige geschäftliche Zwecke genutzt werden, die Vermieterin übernimmt jedoch keine Haftung für die diesbezügliche Eignung. [...]

6. Firmenreklame:

Der Mieter ist berechtigt, beim Hauseingang und an der Eingangstür zum Mietgegenstand Ankündigungstafeln für seinen Geschäftsbetrieb im Hause im ortsüblichen Ausmaß anzubringen, dies sofern es behördlich zulässig ist und Rechte Dritter dadurch nicht beeinträchtigt werden. [...]

[...]

VIII. Schlussbestimmungen:

[...]

4. Schriftform:

Neben diesem schriftlichen Vertrag gelten keinerlei sonstige mündliche Vereinbarungen. Auch Abänderungen und Ergänzungen dieses Vertrages und einseitige rechtserhebliche Erklärungen zu ihm sind nur rechtsgültig, wenn sie schriftlich getroffen bzw. abgegeben werden. Auch diese Formvorschrift selbst kann nur schriftlich abgeändert werden.

[...]

Der Mieter ist berechtigt, den Mietgegenstand auch zur Gänze weiterzuvermieten oder sein Mietrecht abzutreten und zu übertragen, wobei allerdings der Vermieterin die Genehmigung der dritten Person vorbehalten bleibt.

Für die Weitergabe des Mietrechts entrichtet der Mieter der Vermieterin ein Entgelt in der Höhe von drei Bruttomieten zuzüglich MWSt.

Mietvertrag 2 wurde nahezu wortgleich ausgestaltet. Der Hauptmietzins beträgt ATS 38.000,-- (vgl Mietvertrag vom 21.07.1987 betr. Top Nr. 3 und eine Vitrine im Hause ***Wien***, ***Adresse Immobilie***).

Mit Zusatzvereinbarung vom 13.09.2012 mietete Frau ***S*** ***K*** zusätzlich zu den bereits angemieteten Tops die Passage vor dem Bestandsobjekt Top 2 + 3 laut Plan. Von der ***N*** AG p.a. ***A*** AG. Das Mietverhältnis begann am 01.08.2002 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Diese, zunächst nur als Schaufenster genutzte Passage war danach eine begehbare Verkaufsfläche (vgl Zusatzvereinbarung vom 13.09.2012, Beilage zur Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes; Ausführungen von Frau ***K*** in der mündlichen Verhandlung, OZ 63 des BFG-Beschwerdeakt).

Zwischen Frau ***K*** und der Bf lag ein mündliches Untermietverhältnis über die soeben angeführten Geschäftsräumlichkeiten vor. Die Vermieterin, die ***Eigentümerin***, hat eine Vorschreibung an die Hauptmieterin Frau ***K*** gerichtet und Frau ***K*** hat die Miete mit einem 5 % Aufschlag direkt an die Bf verrechnet (vgl Ausführungen von Frau ***K*** in der mündlichen Verhandlung, OZ 63 des BFG-Beschwerdeakt). Die ***Bf1*****Bf1*** hat die Miete bis zum 31.03.2016 regelmäßig bezahlt sowie den Mietaufwand verbucht (vgl Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 29.05.2018, OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes; Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.07.2020, OZ 17 des BFG-Beschwerdeaktes; Beschwerdebegründung vom 29.08.2018, Seite 5, OZ 2 des BFG-

Beschwerdeaktes). Frau ***K*** vereinnahmte die Mietzinszahlungen von der Bf und erfasste die Mieteinnahmen aus der ***Adresse Immobilie*** in ihren Einkommensteuererklärungen (vgl zB die Einkommensteuererklärung 2016, Beilage E1b, wo Einnahmen aus der ***Adresse Immobilie*** in der Höhe von 62.077,60 Euro erklärt wurden; im Jahr 2015 wurden Einnahmen in der Höhe von 148.986,24 Euro (und Werbungskosten in der Höhe von 136.897,91 Euro erfasst; siehe die elektronischen Erklärungsdaten der Finanzverwaltung).

Bauliche Investitionen in die Geschäftsräumlichkeiten (sowohl in die ***Adresse Immobilie*** als auch in andere genutzte Objekte der Bf) wurden monetär von der Bf getragen und finden sich dementsprechend auch in ihren Jahresabschlüssen wieder (vgl die im elektronischen Akt der Finanzverwaltung einliegenden Jahresabschlüsse der Bf, Sachkonten-Nr. 0250 „Baul.Invest.i.frmd.Betr.-u.Geschäftsgeb“). An Erhaltungsauswendungen wurde im Jahr 2010 bspw Ausgaben für einen Laminatboden sowie Elektro-/Tischlerarbeiten im Ausmaß von 32.000,00 Euro seitens der Bf getätigt (siehe Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, OZ 63 des BFG-Beschwerdeakt).

Die ***A*** AG als Liegenschaftseigentümerin und Bestandgeberin und Frau ***S*** ***K*** als Bestandnehmer schlossen im Juni 2014 (Unterfertigungen vom 23.06. sowie 24.06. auf der Vertragsurkunde) schließlich eine **(Dissolutions-)Vereinbarung** und lösten die bestehenden Mietverhältnisse auf:

*„1. Alle Bestandverträge und sonstigen Nutzungstitel zwischen den Vertragspartnern im Haus ***Adresse Immobilie***, ***Wien***, insbesondere die beiden Bestandverträge vom 21.07.1987 über die Objekte Top Nr. (E)2 (im EG mit einer Fläche laut Mietvertrag von ca. 170,5 m²) und Top Nr. 3 (samt Vitrine; mit einer Fläche laut Mietvertrag von ca. 121,83 m²), am 23.07.1987 angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu BRP ***Nr. 1*** und ***Nr. 2***, sowie Zusatzvereinbarung hierzu vom 13.09.2012 über die Passage (mit einer Nutzfläche laut Zusatzvereinbarung von ca. 26,3 m²), all dies samt etwaigem Zubehör und wie es derzeit liegt und steht, werden mit Wirkung zum 31.03.2016 vollwirksam aufgelöst, sodass alle Bestand- oder sonstigen Nutzungsverhältnisse zu diesen Zeitpunkt enden, wozu der Bestandnehmer bei sonstiger Schad- und Klagloshaltung der Bestandgeberin sowie Rückzahlungsverpflichtung des Entgelts gemäß Punkt 2. zusichert, dass diese beiden Bestandverträge sowie diese Zusatzvereinbarung seine einzigen Nutzungstitel im gegenständlichen Haus und die diesbezüglichen Flächen seine einzig dort genutzten Flächen sind. Insbesondere umfasst dies alle Flächen so, wie in den beiliegenden Planungsunterlagen (Beilage ./1), die einen integrierenden Bestandteil bilden, ausgewiesen.*

Der Bestandnehmer verpflichtet sich, alle von ihm in Bestand genommenen und sonst genutzten Flächen, insbesondere alle vorgenannten Objekte sowie alle in der Beilage ./1 ausgewiesenen Flächen, geräumt von Fahrnissen spätestens bis zum 31.03.2016 an die Bestandgeberin zurückzustellen und verzichtet auf jedweden Räumungsaufschub.

Der Bestandnehmer verpflichtet sich weiters, sogleich nach Abschluss dieser Vereinbarung einen gerichtlichen Räumungsvergleich nach den Vorgaben der Bestandgeberin zu all dem abzuschließen.

2. Die Bestandgeberin verpflichtet sich, dem Bestandnehmer binnen 14 Tagen nach Abschluss dieser Vereinbarung und Abschluss eines gerichtlichen Räumungsvergleiches gemäß Punkt 1. sowie weiters ordnungsgemäßer umsatzsteuergerechter Rechnungslegung einen Betrag von Euro 900.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe zu leisten. Damit sind alle Ansprüche des Bestandnehmers aus oder im Zusammenhang mit den gegenständlichen Bestandverhältnissen und deren Beendigung erledigt, wobei eine allfällige Kautions nach ordnungsgemäßer Rückstellung der Flächen zu verrechnen und gegebenenfalls rückzustellen ist.

3. Alle Bestimmungen der Bestandverträge bleiben bis zum 31.03.2016 aufrecht, soweit im Folgenden nicht ausdrücklich Abweichendes geregelt ist.

- Die Bestandnehmerin ist verpflichtet, den aktuell zu leistenden Bestandzins (samt Nebenkosten und Umsatzsteuer) bis zum 31.03.2016 – und zwar wertgesichert so, wie bis dato vereinbart – weiter zu leisten.

- Alle Weitergabe-, Untervermiet- oder sonstigen Rechte des Bestandnehmers zur Überlassung der Bestandobjekte an Dritte werden hiermit einvernehmlich ausgeschlossen und der Bestandnehmer verzichtet ausdrücklich darauf.

4. Die Bestandobjekte werden, wie sie sich am 31.03.2016 befinden, übergeben, sodass aus dem Titel der Zurücklassung von Einrichtungen oder Investitionen keine wie immer gearteten Ansprüche des Bestandnehmers an die Bestandgeberin bestehen.

5. Für den bis zum 31.03.2016 noch zu entrichtenden Bestandzins samt Nebenkosten und Umsatzsteuer (im vorstehenden Sinn), auch wenn deren Höhe erst zu einem späteren Zeitpunkt feststeht, haftet der Bestandnehmer weiter.

6. Allfällige mit dieser Vereinbarung verbundene Gebühren trägt der Bestandnehmer. Diese Vereinbarung wird in zwei Ausfertigungen erstellt, von denen jede Vertragspartei eine Ausfertigung erhält.

Am 02.07.2014 schlossen die Parteien ***A*** AG (Bestangeberin) sowie Frau ***S*** ***K*** (Bestandnehmerin) vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien einen **Vergleich** zu Geschäftszahl ***GZ*** (Beilage zur Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes), der wie folgt ausformuliert war:

I.

*Die Bestandgeberin ist Liegenschaftseigentümerin des Hauses ***Adresse Immobilie***, ***Wien***, und hat dort die Objekte Top Nr.(E) 2 (im EG mit einer Fläche laut Mietvertrag von ca. 170,5 m²) und Top Nr. 3 (samt Vitrine; mit einer Fläche laut Mietvertrag von ca. 121,83 m²) sowie die Passage in diesem Bereich (im EG mit einer Nutzfläche laut Zusatzvereinbarung von ca. 26,3 m²) an den Bestandnehmer in Bestand gegeben.*

II.

*Der Bestandnehmer verpflichtet sich, der Bestangeberin die im Haus ***Adresse Immobilie***, ***Wien***, gelegenen Objekte Top Nr. (E)2 (im EG mit einer Fläche laut Mietvertrag von ca. 170,5 m² und Top Nr. 3 (samt Vitrine; mit einer Fläche laut Mietvertrag von ca. 121,83 m²) sowie die Passage in diesem Bereich (im EG mit einer Nutzfläche laut Zusatzvereinbarung von ca. 26,3 m²), all dies samt etwaigem Zubehör und insbesondere alle Flächen so, wie in den beiliegenden Planungsunterlagen (Beilage ./1), die einen integrierenden Bestandteil bilden, ausgewiesen, geräumt von allen Fahrnissen unter Verzicht auf jeglichen Räumungsaufschub bis zum 31.03.2016 bei sonstiger Exekution zu übergeben.*

Die Abgeltungszahlung von 900.000, -- Euro netto (1.080.000,00 Euro brutto) ist am 11.07.2014 an Frau ***K*** geflossen. Eine Weiterleitung an die Bf erfolgte nicht (vgl BP-Bericht, OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes).

Auf Grund einer zusätzlichen Vereinbarung vom 31.03.2016 wurde ein Räumungsaufschub bis zum 31.05.2016 zwischen der ***A*** AG sowie Frau ***K*** vereinbart (vgl Schreiben der ***F*** Gebäudeverwaltung vom 31.03.2016, Beilage zur Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes).

Das Geschäft an der ***Adresse Immobilie***, ***Wien***, wurde schließlich per 31.05.2016 geschlossen. Teile der bisher dort verkauften Marken und in dieser Filiale beschäftigten Mitarbeiter wurden in andere Filialen übernommen oder rechtsgültig gekündigt (vgl Begründung der Beschwerde, Schriftsatz vom 29.08.2018, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes).

Im Jahresabschluss 2016 wurde die „Ablöse ***Adresse Immobilie***“ als Totalabgang mit 31.12.20216 eingebucht (siehe Seite 21 des Jahresabschlusses, „Anlagevermögen – Abgänge“, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes).

Zur abgabenrechtlichen Situation von Frau *K***:**

Bei Frau ***S*** ***K*** (Steuernummer ***StNr. S***) fanden für die Zeiträume 1995 – 1997 sowie 2012 – 2015 jeweils Außenprüfungen statt. In der im Mai 2018 abgeschlossenen Außenprüfung betreffend die Veranlagungsjahre 2012 – 2015 (Auftragsbuchnummer 125058/16) wurde – im Gleichklang mit der Prüfung bei der Bf – ua. die Feststellung getroffen, dass die Überschüsse aus der “***Adresse Immobilie***“ nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu subsumieren sind (vgl Niederschrift über die

Schlussbesprechung betreffend ***K*** ***S***, 14.05.2018). Das Rechtsmittel gegen die Bescheide wurde zurückgenommen, woraufhin die Beschwerden gegen die Bescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2012 – 2015 vom 28.05.2018 am 29.08.2018 als gegenstandslos erklärt wurden (siehe Übersicht aus dem Veranlagungsakt die elektronischen Daten der Finanzverwaltung).

2. Beweiswürdigung

Die gesellschaftsrechtliche Historie der Bf wurde durch die Zusammenschau des historischen Firmenbuchauszuges zu Firmenbuchnummer ***FN*** sowie der anderen, im Sachverhalt bezeichneten relevanten gesellschaftsrechtlichen Urkunden festgestellt.

Die Entwicklung der Geschäftstätigkeit der Bf seit dem Jahr 1985 schilderte Frau ***K*** im Erörterungstermin sowie in der mündlichen Verhandlung glaubhaft. Insbesondere konnte sie anschaulich darlegen, wie die Bf ihren Betrieb an der Adresse ***Adresse Immobilie*** durch den Verkauf von Waren des vorherigen Mieters aufnahm.

Die Mietverträge von Frau ***K*** mit der ***Eigentümerin***, die Zusatzvereinbarung vom 13.09.2012, die Dissolutionsvereinbarung, der gerichtliche Vergleich zu Aktenzahl 30 C 168/14a sowie das Schreiben zum Räumungsaufschub vom 31.03.2016 sind aktenkundig durch entsprechende Urkunden dokumentiert und wird deren Echtheit (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 168 Rz 6: Urkunden sind echt, wenn sie vom darin angegebenen Aussteller stammen) nicht bezweifelt.

Zu der Qualifikation der Zahlung von 50.000,00 ATS (umgerechnet 3.634,00 Euro) im Jahr 1985 ist Folgendes auszuführen:

Nach § 167 Absatz 2 BAO iVm § 2a BAO hat die das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgang nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025).

Aus der Zusammenschau aller dem BFG bekannten Sachverhaltselemente, insbesondere den schlüssigen - unwidersprochenen - Ausführungen von Frau ***K*** und dem steuerlichen Vertreter der Bf im Erörterungstermin und der mündlichen Verhandlung sowie den seinerzeitigen Eingaben im Prüfungsverfahren und den im Akt einliegenden Verträgen ist es für das Gericht wahrscheinlicher, dass die Ablösezahlung für den Bezug von Ware des

Unternehmens „***M***“ und nicht für den expliziten Erwerb eines Mietrechts auf Abschluss eines Mietvertrages geleistet wurde.

Im Übrigen ergibt sich aus den Ausführungen von Frau ***K***, dass der vorherige Mieter der Liegenschaft erst im Jahr 1987 vom Mietvertrag zurückgetreten ist und passt dieser Umstand zeitlich zu dem (Neu-)Abschluss der Mietverträge der Eigentümerin mit Frau ***K*** zusammen.

Die Ausführungen der Finanzverwaltung hingegen sind nicht konsequent. So wird im BP-Bericht (OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes) und auch in der Beschwerdeentscheidung (OZ 17 des BFG-Beschwerdeaktes) lediglich ausgeführt, *„dass der GmbH von Frau ***K*** ein Mietrecht eingeräumt wurde“* und *„dieses scheint ab 02.05.1985 in der Bilanz der GmbH auf“*. Den Ausführungen des Behördenvertreters im Erörterungstermin zu Folge ist das Mietrecht mit der Kommissionszahlung der 50.000,00 ATS bei der Bf entstanden (siehe Ausführungen im Erörterungstermin, OZ 40 des BFG-Beschwerdeaktes). In der mündlichen Verhandlung wiederum wird seitens des Behördenvertreters ausgeführt, dass das Mietrecht an die Bf abgetreten worden sei (siehe Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, OZ 63 des BFG-Beschwerdeaktes). Nicht eindeutig beantwortet wurde die Frage, ob ein Mietrecht von der Bf entgeltlich erworben wurde oder nicht.

Auch ist es für den Behördenvertreter nicht schlüssig, *„dass die Kommissionszahlung, die über die Jahre noch immer in der Bilanz aufscheint, das Mietrecht ist.“* Auf Basis welches Titels aber ein Mietrecht auf die Bf übergegangen sein soll, wurde nicht weiters konkretisiert.

Würde man den Zeitpunkt der Ablösezahlung mit der Weitergabe / Abtretung des Mietrechts gleichsetzen, so hätte Frau ***K*** im Jahr 1985 ein Mietrecht innehaben müssen (das sie weitergeben konnte) oder die beschwerdeführende Gesellschaft hätte eine Geldleistung für den künftigen Abschluss eines Mietvertrages erbringen müssen. Für die Innehabung eines Mietrechts ab 1985 und die Weitergabe dieses durch Frau ***K*** gibt es keinerlei Anhaltspunkte – insbesondere keine schriftlichen Verträge oder Abmachungen mit der Bf.

Der Umstand, dass die Mietverträge schließlich im Jahr 1987 mit Frau ***K*** und nicht mit der Bf abgeschlossen wurden, rundet dieses Bild ab.

Dass es – wie noch in der Prüfung angenommen – im Jahr 1995 zu einem Übergang eines Mietrechts kam, konnte im Zuge des Erörterungstermins von beiden Parteien aufgeklärt werden.

Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Erörterungstermin, wonach seinerzeit die Ablösezahlung für die „***Adresse Immobilie***“ (irrtümlich), als Miet- und Pachtrecht aktiviert wurde, ist glaubhaft und auch durch die Einsichtnahme in die Anlageverzeichnisse der Jahre 2003, 2006, 2007 und 2008 ersichtlich. Dass dies fälschlicherweise passierte, ist auf

Grund einer Zusammenschau aller Umstände sowie insbesondere der glaubhaften Ausführungen von Frau ***K*** im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung plausibel. Insbesondere pflichtete der Vertreter der Abgabenbehörde dem steuerlichen Vertreter bei, dass es wohl nicht schlüssig ist, *„dass die Kommissionszahlung, die über die Jahre noch immer in der Bilanz aufscheint, das Mietrecht ist.“*

Der Umstand der Zahlung einer Summe von 1.080.000,00 Euro an Frau ***K*** bzw der Nichtweiterleitung dieses Betrages an die Bf ist nicht strittig.

Die Feststellungen zu den abgabenbehördlichen (Vor-)Prüfungen bei der Bf sowie bei Frau ***K*** ergeben sich einerseits aus der Einsicht in die entsprechenden Finanzakten sowie dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22.01.2018, vorgelegt im Erörterungstermin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Körperschaftsteuerbescheide 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2014 ergingen in Folge der Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO. Die steuerliche Vertretung monierte insbesondere, dass die Betriebsprüfung die Wiederaufnahme auf einen falschen Beweis und eine unschlüssige Beweiswürdigung gestützt habe. Ferner sei die Bf bereits für den Zeitraum 2000 – 2002 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen worden. Feststellungen hinsichtlich eines „erworbenen Mietrechts“ habe es damals keine gegeben.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist hierzu auszuführen:

Gem § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Beschwerdefall wurde die Wiederaufnahme auf das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln gestützt. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide verweisen in der Begründung auf die *„Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“*

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Zum Vorbringen betreffend den Wissensstand der Behörde ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Nicht relevant ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle in einem anderen Verfahren (betreffend z.B. die Umsatzsteuernachschau) oder für ein anderes Veranlagungsjahr die Tatsachen bekannt geworden sind (vgl VwGH 02.07.2026, Ra 2025/15/0111 mwN).

Einer Wiederaufnahme wäre vorliegend entgegengestanden, wenn der Abgabenbehörde der in dem wiederaufzunehmenden Verfahren (Körperschaftsteuer 2012 – 2015, Umsatzsteuer 2014) der Sachverhalt rund um das Mietrecht „***Adresse Immobilie***“ (insbesondere die Dissolutionsvereinbarung aus dem Jahr 2014 sowie dem mündlichen Mietvertrag zwischen Frau ***K*** und der Bf) bereits bekannt gewesen wäre. Dafür gibt es allerdings keine Anhaltspunkte, weshalb grundsätzlich von neuen Tatsachen und Beweismitteln – die inhaltlich vor allem in der Dissolutionsvereinbarung in Zusammenschau mit den Vorgängen in den Jahren 1985 und 1987 zu sehen sind - auszugehen ist. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass bei der Vorprüfung von Frau ***K*** im Jahr 1998 alle ihre Einkunftsquellen geprüft und dieser Umstand einer Wiederaufnahme bei der Bf entgegenstehe (siehe Schreiben vom 22.01.2018, als Beilage ./1 zur Niederschrift über den Erörterungstermin, OZ 41 des BFG-Beschwerdeaktes), ist dahingehend zu entkräften, als es nach der Rechtsprechung des VwGH

auf das Neuhervorkommen im jeweiligen Veranlagungsjahr (bei derselben Partei) ankommt. Auch die Vorprüfungen bei der Bf sind daher für eine spätere Wiederaufnahme nicht schädlich.

Zur Begründung der Bescheide ist festzuhalten, dass es zulässig ist, sich in einer Begründung auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie auf den Betriebsprüfungsbericht zu beziehen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 93 Rz 15 mwN) zu beziehen. Die Behörde ist durch die Verweise ihrer Begründungspflicht im Bericht über die Prüfung grundsätzlich nachgekommen.

Im Beschwerdefall sind daher Wiederaufnahmsgründe in Form von neu hervorgekommenen Tatsachen bzw Beweismitteln gegeben, die eine Wiederaufnahme grundsätzlich zu begründen vermögen.

Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zu den anderslautenden Bescheiden siehe unter Punkt 3.2.

3.2. Körperschaftsteuer

Vorliegend rechnete die Abgabenbehörde das Mietrecht und in der Folge die Ablösezahlung für den Verzicht auf das Mietrecht in der Höhe von 1.080.000,00 Euro der Bf zu und unterwarf diesen Sachverhalt der Körperschaft- und Umsatzsteuer 2014.

Die steuerliche Vertretung argumentierte demgegenüber im Wesentlichen, dass Frau ***K*** zivilrechtlich und wirtschaftlich als Hauptmieterin der Objekte ***Adresse Immobilie*** zu sehen sei und demnach auch die Ablösezahlung für die Beendigung der Mietverhältnisse Frau ***K*** zuzurechnen sei.

Nicht strittig dagegen ist die Tatsache, dass Frau ***K*** von der ***Eigentümerin*** Geschäftsräumlichkeiten an der Adresse ***Adresse Immobilie*** (Top Nr. E2 im EG, top Nr. 3 und eine Vitrine) mit Mietverträgen vom 21.07.1987 sowie der Zusatzvereinbarung vom 13.09.2021 anmietete (vgl die Bezug habenden Urkunden, Beilage zur Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes).

Die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind (§ 2 Abs 3 EStG 1988), ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl VwGH 19.10.2022, Ro 2022/15/0031). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach

außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl VwGH 10.05.2023, Ra 2022/15/0022 mit Hinweis auf VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; VwGH 22.2.2022, Ra 2020/15/0053).

Die Zurechnung von passiven Einkünften (also insbesondere auch solche aus Kapitalvermögen und Mieteinnahmen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (VwGH 19.10.2022, Ro 2021/15/0013, mwN).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039 mwN).

Nach § 167 Absatz 2 BAO iVm § 2a BAO hat die das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025).

Von der Abgabenbehörde konnte nicht schlüssig dargelegt werden, durch welchen konkreten Vorgang ein Mietrecht „***Adresse Immobilie***“ von Frau ***K*** an die Bf übergegangen ist. So wird im BP-Bericht (OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes) und auch in der Beschwerdeentscheidung (OZ 17 des BFG-Beschwerdeaktes) lediglich ausgeführt, „dass der GmbH von Frau ***K*** ein Mietrecht eingeräumt wurde“ und „dieses scheint ab 02.05.1985 in der Bilanz der GmbH auf“. Den Ausführungen des Behördenvertreters im Erörterungstermin zu Folge ist das Mietrecht mit der Kommissionszahlung der 50.000,00 ATS bei der Bf entstanden (siehe Ausführungen im Erörterungstermin, OZ 40 des BFG-Beschwerdeaktes). In der mündlichen Verhandlung wiederum wird seitens des Behördenvertreters ausgeführt, dass das Mietrecht an die Bf abgetreten worden sei (siehe Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, OZ 63 des BFG-Beschwerdeaktes). Nicht eindeutig beantwortet wurde die Frage, ob ein Mietrecht von der Bf entgeltlich erworben wurde oder nicht.

Wie seitens Frau ***K*** im Erörterungstermin glaubhaft dargelegt wurde, wurde die Zahlung im Jahr 1985 für den Bezug von Ware vom Vormieter der Räumlichkeiten geleistet. Im Zeitraum von circa zwei Jahren bis zum Abschluss der Mietverträge nutzte die Bf die Räumlichkeiten bereits. Auch passen die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge zu diesem Bild: die beschwerdeführende Gesellschaft ging mit Wirkung vom 01.05.1985 aus der ***D*** Gesellschaft m.b.H hervor und traten die ehemaligen Gesellschafter Frau ***K*** ihre Anteile an der Gesellschaft ab; sie war beginnend mit 07.05.1985 alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin. Von 01.05.1985 bis zum 26.03.2016 war die Geschäftsanschrift bereits die ***Adresse Immobilie***, ***Wien***.

Dass sodann der Eigentümer der Liegenschaft an Frau ***K*** herangetreten ist und dieser anbot, die Geschäftsräumlichkeiten zu mieten, erscheint im Hinblick auf die aktenkundig dokumentierten Mietverträge, die zwischen der ***Eigentümerin*** und Frau ***S*** ***K*** abgeschlossen wurden, plausibel.

In diesen war in einem Passus geregelt, welche Möglichkeiten Frau ***K*** hinsichtlich der Mietobjekte hatte:

„Der Mieter ist berechtigt, den Mietgegenstand auch zur Gänze weiterzuvermieten oder sein Mietrecht abzutreten und zu übertragen, wobei allerdings der Vermieterin die Genehmigung der dritten Person vorbehalten bleibt.

Für die Weitergabe des Mietrechts entrichtet der Mieter der Vermieterin ein Entgelt in der Höhe von drei Bruttomieten zuzüglich MWSt.“

Für das Gericht ist diese Passage, die am Ende des Vertragsdokuments angeführt wurde, als „lex specialis“ zu Punkt IV. 1. (Art der Benutzung / Verwendung) zu verstehen. Dort enthalten war noch die Aussage, dass *„jede Überlassung an Dritte in welcher Rechtsform auch immer, sei es zur Gänze oder teilweise, sei es entgeltlich oder unentgeltlich, unzulässig ist“*.

Der Vertreter des Finanzamtes sowie der steuerliche Vertreter führten im Erörterungstermin grundsätzlich übereinstimmend aus, dass die Mietverträge zwei Möglichkeiten (den Mietgegenstand weiterzuvermieten oder das Mietrecht weiterzugeben bei Zahlung von drei Bruttomonatsmieten) vorsahen. Das Untermietverhältnis werde aber seitens der Abgabenbehörde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anerkannt.

Die Vertragsauslegung ist in den Bestimmungen des ABGB geregelt. Ziel ist es, bei unklaren Formulierungen den wahren Willen der Parteien zu finden:

Bei Auslegung von Verträgen ist nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht (vgl § 914 ABGB). § 914 ABGB versteht unter „Auslegung“ zu allererst die Ermittlung der Absicht der Parteien. Dient die Auslegung somit der

Ermittlung des Parteiwillens, so stellt sie auf ein subjektives Kriterium ab. § 914 ABGB misst dem Rechtsgeschäft den tatsächlich gewollten Inhalt zu und verbietet eine richterliche Bevormundung der Parteien durch Interpretation ihres Rechtsgeschäfts anhand dessen, was objektiv „vernünftig“ ist. § 914 ist damit Ausdruck der Parteiwillkür, also der Vertragsfreiheit, oder, wie der OGH sagt: „[D]er übereinstimmende Parteiwille ist die oberste Norm des Vertrags.“ (Heiss/Mahmud in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.03 § 914 (Stand 15.10.2024, rdb.at) Rz 31 mwN).

Dass die am Ende des Vertragsdokuments angeführte Passage grundsätzlich echt ist, wurde von keiner der beiden Parteien bestritten. Demnach erscheint es für das Gericht wahrscheinlich, dass die Möglichkeiten der Weitergabe des Mietrechts bzw der Untervermietung nach Aufsetzen des Vertrages von den beiden Vertragsparteien in das Dokument aufgenommen wurden, zumal diese auch keine Nummerierung tragen.

Neben dem ersten Satz, der die beiden Optionen (vorbehaltlich der Zustimmung der Vermieterin) – nämlich die Weitervermietung oder die Abtretung des Mietrechts – aufzeigt, war für die Weitergabe des Mietrechts vorgesehen, dass Frau ***K*** der ***Eigentümerin*** drei Bruttomieten zuzüglich MWSt zu zahlen hatte. Eine derartige Zahlung wurde seitens der Finanzverwaltung nicht festgestellt und erscheint es für das Gericht daher als im Sinne des § 167 Abs 2 BAO wahrscheinlicher und den äußeren Umständen entsprechend, dass Frau ***K*** mit Zustimmung der Vermieterin die Geschäftsräumlichkeiten der Bf untervermietete.

Im Übrigen findet sich in der Dissolutionsvereinbarung ein Hinweis auf ein Untermietverhältnis:

„3. Alle Bestimmungen der Bestandverträge bleiben bis zum 31.03.2016 aufrecht, soweit im Folgenden nicht ausdrücklich Abweichendes geregelt ist.

- *Die Bestandnehmerin ist verpflichtet, den aktuell zu leistenden Bestandzins (samt Nebenkosten und Umsatzsteuer) bis zum 31.03.2016 – und zwar wertgesichert so, wie bis dato vereinbart – weiter zu leisten.*
- *Alle Weitergabe-, Untervermiet- oder sonstigen Rechte des Bestandnehmers zur Überlassung der Bestandobjekte an Dritte werden hiermit einvernehmlich ausgeschlossen und der Bestandnehmer verzichtet ausdrücklich darauf.“*

Ein dezidiert Ausschluss der Weitergabe bzw. Untervermietung hätte nicht erfolgen müssen, wenn der Punkt IV.1. der ursprünglichen Mietverträge uneingeschränkt gegolten hätte.

Zum Mietrecht als solches ist Folgendes auszuführen:

Immaterielle Vermögensgegenstände sind nach § 224 Abs 2 (A. Anlagevermögen) UGB (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) in der Bilanz auszuweisen. Zu den steuerlich als

unkörperlichen Wirtschaftsgütern bezeichneten Vermögensgegenständen gehören insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter (Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Konzessionen, Warenzeichen, Erfindungen, Rezepturen, Know-how, Nutzungsrechte wie Miet- und Fruchtgenuss), Optionsrechte und Firmenwert (vgl *Ehgartner in Jakom*, EStG (2026) § 6 Rz 62 mwN).

Auch ein Mietrecht kann ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstellen, dessen Anschaffungskosten gemäß § 7 EStG 1988 im Wege der Absetzung für Abnutzung, also verteilt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, als Betriebsausgabe absetzbar sind (VwGH 05.07.2004, mit Verweis auf VwGH 12.01.1993, 88/14/0077).

Das Mietrecht (Haupt-, Untermietrecht) ist ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut, wenn es entgeltlich erworben bzw vom Vermieter eingeräumt wurde. Es stellt kein grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs 1 dar. Auch wenn es nicht aktiviert werden kann, gehört es zum Betriebsvermögen (VwGH 17.5.77, 1934/76). Betriebliche Mietrechte werden idR nicht aktiviert, weil sich die gegenseitigen Forderungen und Schulden wechselseitig ausgleichen. Zur Zuordnung einer Zahlung zum „Wirtschaftsgut Mietrecht“ ist entscheidend, ob die Zahlung (an den Vermieter) wirtschaftlich mit dem Übergang der Berechtigung zusammenhängt.

Zahlungen für die Anschaffung eines Mietrechts sind von der Mietvorauszahlung abzugrenzen; dies ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen (VwGH 15.7.98, 97/13/0076 mwN). Leistungen für die „zeitraumbezogene Nutzung“ des Mietobjekts gehören jedenfalls nicht zu den Anschaffungskosten eines Mietrechts (VwGH 23.10.97, 96/15/0111). Zu den Anschaffungskosten eines Mietrechts kann nur ein über das angemessene Nutzungsentgelt hinausgehendes Entgelt zählen (VwGH 15.4.98, 98/14/0043). Wenn das Entgelt bei vorzeitiger Vertragsauflösung (auch bei durch den Vermieter zu vertretenden Gründen) nicht erstattet wird, kann dies nur ein Indiz für das Vorliegen eines Mietrechts darstellen (VwGH 21.12.99, 94/14/0125).

Die jüngere VwGH-Rechtsprechung stellt wesentlich restriktivere Voraussetzungen für die Aktivierung des Mietrechts auf als die ältere VwGH-Rspr (siehe *Bertl/Fraberger*, Mietrechte, RWZ 98, 204). So führt der VwGH aus, dass das Mietrecht ein Recht auf die entgeltliche Nutzung einer Sache ist, der Mietzins - gleichgültig wann er entrichtet wird - unmittelbare Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjektes. Das nach den Verhältnissen des Einzelfalles angemessene, zeitraumbezogene Nutzungsentgelt zählt daher nicht zu den Anschaffungskosten des Mietrechts (vgl VwGH 12.01.1993, 88/14/0077). Nur über das angemessene zeitraumbezogene Nutzungsentgelt hinausgehende Beträge sind auf ihre Veranlassung hin zu untersuchen und könnten im Einzelfall Anschaffungskosten eines Mietrechts darstellen, nämlich dann, wenn sie für den Abschluss des Mietvertrages als solchen geleistet werden (*Bertl/Fraberger*, Mietrechte, RWZ 98, 204; vgl VwGH 12.01.1993, 88/14/0077: „Für das Vorliegen von Anschaffungskosten spricht, wenn neben einem

angemessenen laufend zu entrichtenden Mietzins zusätzlich eine "Mietzinsvorauszahlung" geleistet wird, oder wenn diese für einen ungewöhnlich langen Zeitraum vereinbart ist. Weiters spricht für das Vorliegen von Anschaffungskosten, wenn die Zahlung nicht mehr als Nutzungsentgelt für eine bestimmte Mietperiode, sondern deswegen geleistet wird, um überhaupt den Abschluss des Mietvertrages zu erwirken.“).

Wesentlich für die Beurteilung der Frage, wem die Zahlung in der Höhe von 1.080.000,00 Euro (brutto) zuzurechnen ist, ist der Umstand, ob es vorliegend ein eigens zu bewertendes Mietrecht (als Vermögenswert) gibt und wem dieses – allenfalls abweichend von den Rechten aus den dokumentierten Bestandverträgen - zusteht.

Das Bundesfinanzgericht kommt aufgrund der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zur rechtlichen Beurteilung, dass die Zurechnung eines (Haupt-)Mietrechts an die Bf durch die belangte Behörde zu Unrecht erfolgt ist. Vielmehr erwarb die Bf im Jahr 1985 Waren und leistete hierfür an den Vormieter eine Ablösezahlung (vgl die Begründung der Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes). Diese Ablösezahlung fand irrtümlich als Ablöse ***Adresse Immobilie***, unter dem Sachkonto Pacht- und Mietrechte, mit einem Anschaffungsdatum 02.05.1985 in die Bilanz Eingang (vgl Bestandsverzeichnis für 1997, Beilage 5 der Beschwerde, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes). Anhaltspunkte, dass seitens der Bf Aufwendungen für den konkreten Erwerb eines Mietrechts (von einem Vormieter) bezahlt wurden, fehlen.

Dazu kommt, dass die entsprechenden Mietverträge, aus denen Rechte und Pflichten für die Mieter(in) ableitbar sind, erst im Jahr 1987 abgeschlossen wurden. Basierend auf diesen Vertragsdokumenten standen die Rechte aus den beiden Mietverträgen inklusive Zusatzvereinbarung (in der Frau ***K*** explizit als Hauptmieterin bezeichnet wurde) Frau ***K*** als Mieterin zu. Diese Mietverhältnisse werden seitens der Abgabenbehörde auch nicht bestritten bzw vielmehr anerkannt (siehe dazu die Ausführungen in der BVE, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes). Umso mehr erscheint es dann unverhältnismäßig, die aus der Dissolutionsvereinbarung vom 23.06.2014 resultierende Zahlung, die den ursprünglich seitens der Finanz angenommenen Wert des Mietrechts um ein Vielfaches übersteigt, der Bf zuzurechnen.

Für allenfalls zeitlich davor eigenständig zu bewertende Mietrechte (etwa des Vormieters), die auf die Bf übergingen, gibt es keine Anhaltspunkte. Insbesondere liegen keine schriftlichen Unterlagen zum Mietverhältnis des Vormieters mit der Eigentümerin der Liegenschaft, aus denen Derartiges ableitbar wäre, vor. Auch liegen keine Beweismittel zu einer allfälligen Abtretung des Mietrechts durch Frau ***K*** vor.

Ferner spricht das Verhältnis der beiden Zahlungen - 50.000,00 ATS (3.634,00 Euro) stehen 900.000,00 Euro gegenüber - gegen die Annahme des damaligen Erwerbs eines Mietrechtes. Wenn für die Aufgabe des Mietrechts im Jahr 2014 ein Betrag von fast einer Million Euro

bezahlt wird, so erscheint es nicht plausibel, dass der Erwerb des Mietrechtes – selbst bei Berücksichtigung der heutigen Kaufkraft (siehe hierzu den Währungsrechner der Österreichischen Nationalbank, <https://finanzbildung.oenb.at/docroot/waehrungsrechner/#/>; abgerufen am 25.08.2026: 50000 ATS im Jahr 1985 entsprechen in etwa der heutigen Kaufkraft von 9.319,00 EUR) – „nur“ 3.634,00 Euro betrug.

Der zivilrechtlichen Lehre zu Folge ist außerdem im Zweifel in der Gebrauchseinräumung an Dritte keine Abtretung der eigenen Bestandrechte, sondern der Abschluss eines Unterbestandverhältnisses (Untermiete bzw -pacht) zu sehen (vgl *Riss* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.02 § 1098 (Stand 1.10.2016, rdb.at) Rz 12).

Die Abgabenbehörde stützt ihre rechtliche Beurteilung der Zurechnung des Mietrechts an die Bf zusätzlich auf den Umstand, dass der Untermietvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde und die Vermietung daher nicht fremdüblich gewesen sei (siehe BVE, OZ 17 des BFG-Beschwerdeaktes).

Diese Begründung ist nach Auffassung des Gerichts nicht geeignet, Schlüsse zur Zurechenbarkeit des (Haupt-)Mietrechtes zu ziehen. Die Abgabenbehörde vermischt vielmehr das Verhältnis der Eigentümerin der Liegenschaft mit Frau ***K*** als Hauptmieterin und das Verhältnis von Frau ***K*** mit der Bf als Untermieterin. Ob folglich der Untermietvertrag anzuerkennen ist oder nicht, ist anhand der Grundsätze der „Angehörigenjudikatur“ zu untersuchen:

Wie von *Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 2 Tz 158 ff, zutreffend zusammengefasst, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen in besonderem Maße zu prüfen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Die zu diesem Themenkomplex entwickelte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs wird in Folge kurz als "Angehörigenjudikatur" bezeichnet (vgl VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122). Durch Absprache zwischen nahen Angehörigen würde sich bei entsprechender Gestaltung das zufließende Einkommen leichter "splitten" lassen, als dies bei Vereinbarungen mit völlig Fremden möglich wäre. Dadurch könnte man im Familienkreis beträchtliche Steuervorteile erzielen (*Jakom*, EStG¹⁶ § 2 Rz 99).

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen insbesondere auch Stiefkinder (vgl VwGH 29.1.1991, 89/14/0088), Pflegekinder, Schwiegereltern (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067), Schwager (vgl VwGH 20.11.1990, 89/14/0090) sowie Verlobte (vgl VwGH 16.11.1993, 90/14/0179) und unter Umständen auch geschiedene Ehegatten (vgl VwGH

24.3.1981, 2857/80). Diese Rechtsprechung gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern (vgl VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (vgl VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Damit solche Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen als erwiesen anerkannt werden können, müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge (Verpflichtungsgeschäfte) zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie kumulativ

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche tatsächlich geleistet wurde.

Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl VwGH vom 19.4.2018, Ra 2017/15/0041 unter Hinweis auf VwGH 28.1.2003, 99/14/0100; 15.9.2016, 2013/15/0274, mit weiteren Nachweisen) insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (zB "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, Konzept-Erstellungen, Machbarkeitsstudien, Adaptierung von Einreichunterlagen, Projektentwicklungen etc).

Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien (Publizität, Fremdvergleich und eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt) tatsächlich erfüllt und umgesetzt werden (vgl VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; Erfüllungsgeschäft).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und wirkt sich vor allem im Bereich der Beweiswürdigung aus (vgl VwGH

6.10.1992, 89/14/0078; 24.9.2003, 97/13/0232). Sie dient der Objektivierung von behaupteten Leistungsbeziehungen, bei denen ansonsten übliche Interessensgegensätze in den Hintergrund treten können. Diese Beweiswürdigungsregeln gelten nicht nur für die Ertragsteuern, sondern auch für die Umsatzsteuer (VwGH 24.9.2014, 2011/15/0135).

Das gänzliche Fehlen einer Leistungsvereinbarung spricht bei dieser Betrachtung gegen eine Anerkennung. Liegt zwar keine schriftliche, wohl aber eine mündliche Vereinbarung vor, so müssen jedenfalls zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 29.2.2022, Ro 2021/15/0026).

Der Nachweis des Vorliegens einer Leistungsbeziehung steht dem Abgabepflichtigen zwar frei, sie muss aber für außenstehende Dritte jedenfalls erkennbar sein. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichsten Vertragsbestandteile erkennbar und mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Umfang und Inhalt des Gebrauchsrechts sind in erster Linie nach der vertraglichen Vereinbarung, dann nach dem Vertragszweck und schließlich nach Verkehrssitte bzw Ortsgebrauch zu bestimmen (Riss in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.02 § 1098 (Stand 1.10.2016, rdb.at) Rz 12 wmn Rz 1).

Wie der Kauf ist auch der Bestandvertrag ein Konsensualvertrag, der durch – auch konkludente – Willenseinigung über die essentialia negotii (Bestandobjekt und Bestandzins) zustande kommt. Dem Grundsatz der Formfreiheit (§ 883) entsprechend ist auch mündliches Zustandekommen möglich (Riss in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.02 § 1094 (Stand 1.10.2016, rdb.at) Rz 1, 2). Der OGH führt im Hinblick auf das Erfordernis des Zustandekommens von Mietverträgen Folgendes aus: *„Für das Zustandekommen eines Vertrages ist die Einigung der Vertragsparteien über den Vertragsinhalt und die ausdrückliche oder stillschweigende Erklärung des Abschlusswillens erforderlich. Eine Einigung der Parteien über den Vertragsinhalt ist erst anzunehmen, wenn über sämtliche Vertragsbestimmungen Einigkeit besteht. Solange über einzelne Vertragsbestimmungen - wesentliche oder unwesentlich - Fragen noch offen sind, ist der Vertrag nicht zustandegekommen. Ein synallagmatischer Vertrag erfordert somit Einigung der Parteien über Leistung und Gegenleistung. Sofern eine dieser Leistungen in einem zu entrichtenden Preis besteht, anerkennt die Rechtsprechung jedoch in fortschreitendem Maße, dass die Vereinbarung eines bestimmbaren Preises (Marktpreis, angemessener Preis genügt, der Preis also nicht schon vor Abschluss des Vertrages ziffernmäßig festgestellt werden muss. Wird der allein zulässige Mietzins durch das Gesetz bestimmt und ist dieser Umstand den Parteien bekannt, genügt zum Zustandekommen des Mietvertrages der übereinstimmende Wille der Parteien, den Bestandgegenstand dem anderen Teil in Bestand zu geben beziehungsweise von diesem Bestand zu nehmen. Denn die Vereinbarung jedes anderen als des nach dem Gesetz zulässigen Mietzinses wäre rechtsunwirksam. Konnten sich die Parteien aber im besonderen Fall nicht rechtswirksam auf einen anderen als den im Gesetz vorgesehenen*

Mietzins einigen, dann hindert eine mangelnde Einigung der Parteien über die Höhe des das gesetzlich zulässige Zinsausmaß überschreitenden Mietzinses (Ablöse, Baukostenzuschuss) das Zustandekommen des Mietvertrages nicht, wenn kein Zweifel am Abschlusswillen der Parteien besteht, also von keiner Seite hinsichtlich des Abschlusses des Bestandvertrages ein Vorbehalt gemacht wurde.“ (vgl OGH RIS-Justiz RS 0038607)

Der Bestandnehmer kann sein Gebrauchsrecht aus dem Bestandvertrag nicht nur selbst ausüben, sondern seinerseits einem Dritten den Gebrauch der Bestandsache (oder an Teilen davon) einräumen. Es besteht in diesem Fall keine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Bestandgeber und dem Unterbestandnehmer. Im Verhältnis zwischen Unterbestandgeber und Unterbestandnehmer gelten hingegen ebenfalls die Regelungen der §§ 1090 ff ABGB; der Unterbestandnehmer hat daher die nämlichen Rechten gegen den Unterbestandgeber sowie gegen Dritte (vgl Riss in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.02 § 1098 (Stand 1.10.2016, rdb.at) Rz 12 wmn).

Wiewohl an vertragliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen – hier der Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau ***K*** und der Bf – nach der steuerrechtlichen Judikatur strenge Anforderungen zu stellen sind, so sollen diese nach Ansicht des Gerichtes gegenständlich nicht überspannt werden. Das Bestehen eines – rechtlich zulässigen - mündlichen Unterbestandverhältnisses wird seitens des Gerichtes nicht in Abrede gestellt. Insbesondere sprechen der Umstand der möglichen Weitervermietung (geregelt in den Mietverträgen), die Bezeichnung von Frau ***K*** in der Zusatzvereinbarung vom 13.09.2012 als „Hauptmieterin“ sowie der eigens geregelte Ausschluss der Weitervermietung in der Dissolutionsvereinbarung dafür, dass ein Unterbestandverhältnis bestand.

Bei Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung kommt es auf das mündliche Vereinbarte an. Bei (mündlichen) Untermietverhältnissen gewinnen daher die Bestimmungen des ABGB an Bedeutung. Die essentialia negotii (Bestandobjekt und Bestandzins) waren geregelt. Im Übrigen ist das Untermietverhältnis vom Hauptmietvertrag (zwischen der Bf und der ***Eigentümerin***) abhängig, was auch durch den Umstand der Beendigung des Untermietverhältnisses durch die Dissolutionsvereinbarung dargelegt ist.

Einem Fremdvergleich hält das Unterbestandverhältnis stand, als die Mieten sogar mit einem 5 %-igen Aufschlag weiterverrechnet wurden und in die Einnahmen- und Ausgaben – Rechnungen bzw die Einkommensteuererklärungen von Frau ***K*** Eingang fanden. Eine „Besserstellung“ der Bf auf Grund ihrer Angehörigeneigenschaft gegenüber fremden Dritten kann daher nicht festgestellt werden. Überdies wurden die Betriebskosten sowie Erhaltungsaufwendungen von der Bf getragen (siehe die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung, OZ 40 und OZ 63 des BFG-Beschwerdeaktes).

Nun hat die von der Beschwerdeführerin behauptete "Möglichkeit" des mündlichen Untermietverhältnisses eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich und schließt die von der belangten Behörde behauptete "Möglichkeit" des Nichtbestehens eines Untermietverhältnisses mit höchster Wahrscheinlichkeit aus.

Die Nichtanerkennung des Untermietverhältnisses durch die Abgabenbehörde erfolgte daher zu Unrecht und waren die Körperschaftsteuerbescheide (die eine Zurechnung der Überschüsse vorsahen) mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Anknüpfend an diese rechtliche Würdigung des Gerichts erweist sich auch der (wiederaufgenommene) Umsatzsteuerbescheid 2014, der eine Umsatzzurechnung für den Erlös aus der Aufgabe des Mietrechts an die Bf vornahm, als mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Da somit die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie auch der Umsatzsteuerbescheid 2014 nach Würdigung des Gerichts keine im Sinne des § 303 Abs 1 BAO im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätten, erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht. Als Folge der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die Sachbescheide vom 28.05.2018 hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie Umsatzsteuer 2014 ex lege aus dem Rechtsbestand und war dahingehend eine Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gem § 261 Abs 2 iVm § 278 BAO zu verfügen (siehe Spruchpunkt IV. und V.).

Zu den Haftungsbescheiden Kapitalertragsteuer siehe im Folgenden.

3.3. Kapitalertragsteuer

3.3.1. Zur verdeckten Ausschüttung

Die nicht durchgeführte Weiterleitung der Abgeltungszahlung aus dem Verzicht auf das Mietrecht stellt für die Abgabenbehörde eine Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) an Frau ***K*** dar, die der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sei. In der Begründung des Haftungsbescheides Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 wird ferner auf den Umstand verwiesen, dass die grundsätzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt seien, damit Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Gesellschafter steuerlich anzuerkennen sind. Das Untermietverhältnis werde aus diesem Grund nicht anerkannt.

In rechtlicher Hinsicht ist zunächst Folgendes auszuführen:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988, in der im Streitjahr geltenden Fassung). Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im

Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988, in der im Streitjahr geltenden Fassung).

Zu den Bezügen nach § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Nach § 8 Abs 2 KStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle im Gesellschafts- bzw Genossenschaftsverhältnis wurzelnden unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens der Körperschaft darstellen und die die Körperschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (zB VwGH 24.4.1996, 94/13/0124). Unter die verdeckte Ausschüttung fällt somit jeder Vorteil, den eine Körperschaft außerhalb der offenen Gewinnverteilung und der Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12 EStG 1988) ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (vgl *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 (Stand 1.5.2011, rdb.at) Rz 165).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Die Zuwendung aus der Dissolutionsvereinbarung an Frau ***K*** erfolgte als Konsequenz der Auflösung der Mietverträge. Wie bereits weiter oben unter Punkt 3.2. ausgeführt wurde, stand Frau ***K*** diese Zahlung als Inhaberin der Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen mit der ***Eigentümerin*** zu, weshalb die Zurechnung zur Bf und folglich die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau ***K*** zu Unrecht erfolgte.

Der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2014 war daher in diesem Punkt mit Rechtswidrigkeit behaftet.

3.3.2. Zur offenen Ausschüttung

Da aus Sicht der Abgabenbehörde das Mietrecht abgetreten worden sei, lägen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die GmbH habe daher Betriebsausgaben in Höhe der Mietzahlungen an den Vermieter und der Telefonkosten (übrige Werbungskosten). Der Überschuss aus der Vermietung und Verpachtung sei nach Auffassung der Abgabenbehörde Frau ***K*** als offene Ausschüttung zuzurechnen (siehe BP-Bericht, Tz. 2, OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes).

Wie bereits weiter oben ausgeführt, kann die Argumentation der Abgabenbehörde, das Mietrecht sei abgetreten worden, nicht zur Versagung der Einkunftsquelle „Vermietung ***Adresse Immobilie***“ bei Frau ***K*** führen, weil das Mietrecht – als Recht aus den Mietverträgen - nach Rechtsauffassung des Gerichts durchgehend bei Frau ***K*** lag. Lediglich das Argument der Nichtanerkennung des Untermietverhältnisses könnte ins Treffen geführt werden, jedoch darf hier auf die Ausführungen unter Punkt 3.2., wonach das Untermietverhältnis gegenständlich in freier Beweiswürdigung steuerlich anzuerkennen ist, verwiesen werden.

Die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 waren daher auch in diesem Punkt mit Rechtswidrigkeit behaftet und gänzlich aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

3.4. Nichtzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, sondern eine nicht über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfrage - wem ist die Zahlung auf Grund der Dissolutionsvereinbarung und damit, wem sind die Einkünfte zuzurechnen -, welche im Rahme der freien Beweiswürdigung zu lösen war (§ 167 Abs 2 BAO). Zudem folgt das Erkenntnis der angegebenen höchstgerichtlichen Judikatur.

Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 4. September 2026